Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
MANUEL CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA
föredraget den 16 februari 2016[1]

Mål C-300/15

Charles Kohlloch
Sylvie Kohll-Schlesser
mot
Directeur de l'administration des contributions directes

Begäran om förhandsavgörande från Tribunal administratif du Luxembourg (förvaltningsdomstol i Luxemburg) (Luxemburg)

"Fri rörlighet för personer — Arbetstagare — Likabehandling — Inkomstskatt — Nationella pensioner och pensioner som har förvärvats i en annan medlemsstat — Skattekredit som är förbehållen vissa pensioner — Skattsedel som utfärdas av nationella myndigheter"

1. Domstolens praxis rörande direkt beskattning fortsätter att växa, trots att den redan är omfattande och trots att den bara brukar avse de grundläggande friheter som erkänns i fördraget (nedan även kallat FEUF). Förevarande begäran om förhandsavgörande handlar om huruvida en luxemburgsk bestämmelse som innebär att pensionärer som uppfyller vissa villkor beviljas en skattekredit genom att inkomstskatten ändras, är förenlig med unionsrätten.

2. För att besvara den fråga som Tribunal administratif de Luxembourg (förvaltningsdomstol i Luxemburg) har ställt, måste det prövas hur den fria rörligheten för arbetstagare påverkar systemet för direkt beskattning i en medlemsstat. Det ska även klargöras vilka kriterier som är tillämpliga på inkomster som uppbärs av pensionärer som har utnyttjat denna frihet, antingen till följd av artikel 45 FEUF rörande arbetstagare eller till följd av den allmänna bestämmelsen, artikel 21 FEUF. Domstolens svar ska om möjligt bidra till att ytterligare precisera gränserna för prövning av nationella bestämmelser som begränsar den fria rörligheten och i synnerhet huruvida en sådan begränsning är motiverad.

I. **Nationella bestämmelser** *Luxemburgsk rätt*

3. Det framgår av beslutet att begära förhandsavgörande att enligt artikel 139ter första punkten i inkomstskattelagen (loi concernant l'impôt sur le revenu), i den lydelse som är tillämplig på inkomståret 2009 och följande år, ska en skattekredit för pensionärer beviljas varje skattskyldig person som erhåller inkomster från pension eller ränta i den mening som avses i artikel 96.1 första och andra punkten i denna lag, avseende vilka beskattningsrätten tillkommer Luxemburg, och som innehar en skattsedel.

1 — Originalspråk: spanska.

4. Enligt artikel 139ter andra punkten i inkomstskattelagen får skattekrediten uteslutande avräknas och återbetalas till pensionären inom ramen för den källskatt som pensionskassan eller annan pensionsutbetalare drar på lönen på grundval av en skattsedel.

5. Dessutom visar parlamentshandlingarna avseende lagförslag nr 5924[2] enligt den hänskjutande domstolen att bestämmelserna om skattekredit för löntagare och pensionärer infogats i bestämmelserna om skatteavdrag på löner. Dessa skattekrediter ska uteslutande betalas till löntagare och pensionärer via arbetsgivare, pensionskassor och andra pensionsutbetalare på grundval av uppgifter i skattsedeln.

6. Vidare har artikel 19 i avtalet mellan Luxemburg och Nederländerna för undvikande av dubbelbeskattning (nedan kallat avtalet) följande lydelse:

”Om inte annat följer av artikel 20.1 ska pensioner och annan liknande ersättning som på grund av tidigare anställning betalas till en person med hemvist i en av staterna beskattas endast i denna stat.”

II. **Faktiska omständigheter och förfarandet vid den nationella domstolen**

7. Tvisten vid den nationella domstolen handlar om två nederländska pensioner som Charles Kohll uppbär. Pensionerna beskattas i Luxemburg. Den första uppbär han direkt från Shell International B.V, ett bolag i vilket han arbetade under några år, och den andra uppbär han från Sociale Verzekeringsbank (SVB).[3]

8. Eftersom de två nederländska pensionerna inte hade varit föremål för källskatt i Luxemburg, beviljades Charles Kohll inte någon skattekredit för pensionärer för de tre år som den nationella tvisten avser, det vill säga åren 2009, 2010 och 2011.

9. Den 20 februari 2013 ingav Charles Kohll en begäran om omprövning till Directeur de l’administration des Contributions directes (nedan kallad directeur)[4] avseende taxeringsbeslutet för beskattningsåret 2009, vilket hade utfärdats den 9 juni 2010, och taxeringsbesluten för beskattningsåren 2010 och 2011, vilka båda hade utfärdats den 6 februari 2013.

10. Genom beslut av den 23 september 2013 avvisade directeur begäran om omprövning av taxeringsbeslutet för beskattningsåret 2009, på grund av ett den hade ingetts för sent, och ändrade taxeringsbesluten för beskattningsåren 2010 och 2011 *in pejus*. Directeur fann bland annat att Charles Kohll inte var berättigad till skattekredit för pensionärer enligt artikel 139ter i inkomstskattelagen för åren 2010 och 2011, eftersom han uppburit pensioner som inte var föremål för källskatt i Luxemburg.

11. Av handlingarna i målet framgår att Tribunal administratif (förvaltningsdomstolen) fann att klagandens hustru Sylvie Kohll-Schlessers talan på grund av ett formellt fel inte kunde tas upp till prövning, med avseende på den pension som hon själv hade uppburit från SVB under de aktuella åren. Denna begäran om omprövning utgör inte längre föremål för någon tvist.

12. Klaganden gjorde i målet vid Tribunal administratif (förvaltningsdomstolen) gällande att den omständigheten att personer som uppbär pension som inte är föremål för källskatt i Luxemburg inte ska beviljas skattekrediter, utesluter de personer som uppbär sådan pension och att dessa skattekrediter således endast beviljas personer som uppbär pension från en pensionskassa i

2 — Det ska påpekas att när detta förslag hade antagits i form av lagen av den 19 december 2008, ändrades genom den bestämmelserna om skattekrediter i den mening som avses i detta mål.

3 — SVB är det organ som handhar de nationella försäkringarna i Nederländerna. Bland annat handhar SVB den statliga grundpension som alla personer som har uppnått pensionsålder och är eller har varit bosatta i den medlemsstaten är berättigade till.

4 — Skattemyndighet i Luxemburg som bland annat är behörig att pröva begäran om omprövning av taxeringsbeslut rörande direkta skatter.

Luxemburg. Klaganden har ifrågasatt att lagstiftarens avsikt år 2008, då de här aktuella ändringarna av inkomstskattelagen gjordes, skulle ha varit att personer med hemvist i Luxemburg som blivit berättigade till och uppbär pension från utländska pensionskassor, inte skulle vara berättigade till skattekredit. Klaganden anser att en sådan tolkning bland annat innebär ett åsidosättande av den fria rörligheten för personer (arbetstagare), vilken föreskrivs i artikel 45 FEUF.

13. Regeringens ombud har å sin sida gjort gällande att artikel 139ter i inkomstskattelagen inte utgör något problem för den fria rörligheten för arbetstagare i den mening som avses i artikel 45 FEUF. Enligt regeringens ombud hade Charles Kohll inte diskriminerats, eftersom den annorlunda situation som han befinner sig i är en följd av särdragen hos den skattekredit som införts av lagstiftaren.

14. Dessutom ansåg regeringens ombud att denna skillnad är sakligt motiverad med beaktande av bestämmelsens syfte. Regeringens ombud ansåg inte heller att det förelåg någon begränsning av den fria rörligheten för personer i den mening som avses i artikel 21 FEUF. Enligt regeringens ombud påverkar inte den aktuella nationella bestämmelsen den fria rörligheten, eftersom den inte utgör hinder för personer att uppehålla sig i en annan medlemsstat.

15. Tribunal administratif (förvaltningsdomstolen) har påpekat att även om artikel 139ter i inkomstskattelagen inte innehåller några villkor avseende de potentiella mottagarnas nationalitet, kan den emellertid medföra indirekt diskriminering, eftersom det krävs att mottagaren innehar en skattsedel för att skattekredit ska beviljas. För denna ståndpunkt talar den omständigheten att skattekrediten i fråga inte beviljas personer som uppbär pension som inte är föremål för källskatt i Luxemburg, vilket är fallet med pension från utlandet.

16. Mot bakgrund av svårigheten att tolka artikel 139ter i inkomstskattelagen och avsaknaden av rättspraxis från unionsdomstolarna avseende en rättslig frågeställning av detta slag, har den nationella domstolen beslutat att hänskjuta följande fråga till EU-domstolen för ett förhandsavgörande:

”Utgör principen om fri rörlighet för arbetstagare, vilken fastställs bland annat i artikel 45 FEUF, hinder för bestämmelserna i artikel 139ter första punkten i lagen av den 4 december 1967 om inkomstskatt, i dess ändrade lydelse, i den del det i dessa bestämmelser anges att den där föreskrivna skattekrediten endast ska beviljas personer som innehar en skattsedel?”

III. **Förfarandet vid domstolen och parternas argument**

A. *Förfarande*

17. Begäran om förhandsavgörande inkom till domstolens kansli den 19 juni 2015.

18. Endast den luxemburgska regeringen och Europeiska kommissionen har gett in skriftliga yttranden inom den tid som föreskrivs i artikel 23 andra stycket i domstolens stadga.

19. Muntlig förhandling hölls inte, då ingen av parterna begärde detta.

B. *Sammanfattning av parternas argument*

20. Den luxemburgska regeringen har ifrågasatt att detta mål skulle kunna innefattas i området för fri rörlighet för arbetstagare. Den anser att de aktuella bestämmelserna inte hindrar eller avskräcker medborgarna i en medlemsstat från att lämna sin ursprungsstat för att utnyttja sin rätt till fri rörlighet. Den luxemburgska regeringen har emellertid gjort ett antal alternativa anmärkningar, för det fallet att domstolen skulle komma fram till en annan slutsats.

21. Den luxemburgska regeringen har således påpekat att den omtvistade bestämmelsen inte berör alla pensionsinkomster, utan enbart sådana som är föremål för källskatt, vilket den menar är följden av skattekreditens särdrag. Enligt nämnda regering betalar pensionskassorna i allmänhet ut skattekrediten till pensionärerna i slutet av varje månad. Pensionskassorna får enligt lag avräkna skattekrediten från den skatt som dras på pensionen, vilket innebär att den skatt som i själva verket dras utgörs av källskattens bruttobelopp minus skattekrediten.

22. Således, fortsätter den luxemburgska regeringen, faller artikel 139ter i inkomstskattelagen enbart inom ramen för källskatten, och den ska uteslutande dras, eller i förekommande fall återbetalas, från de pensionsinkomster på vilka förfarandet för källskatt ska tillämpas. Att kräva att mottagaren inkommer med en skattsedel för att den aktuella skattefördelen ska beviljas, utgör därför enligt nämnda regering inte någon begränsning av den fria rörligheten för arbetstagare och inte heller av den fria rörligheten för personer som föreskrivs i artikel 21 FEUF.

23. I andra hand, för det fallet att domstolen skulle finna att den aktuella bestämmelsen begränsar den fria rörligheten för arbetstagare och, i ett bredare perspektiv, för personer, har den luxemburgska regeringen framfört argument för att motivera en sådan begränsning. De kan sammanfattas i två huvudargument.

24. För det första menar nämnda regering att begränsningen av den fria rörligheten är en följd av skattekreditens särdrag, så som lagstiftaren har utformat den, eftersom pensionskassorna, som har tillgång till de uppgifter som krävs för att utfärda skattsedlar, har bäst förutsättningar såväl för att bevilja skattekredit som för att på ett direkt och effektivt sätt räkna av eller återbetala skattekrediten. I det perspektivet är detta enligt den luxemburgska regeringen det enda genomförbara systemet som inte får några orimliga konsekvenser för myndigheterna, pensionskassorna och andra organ som betalar ut skattekrediter, och inte heller för de enskilda mottagarna.

25. För det andra anser den luxemburgska regeringen att systemet är motiverat av allmänintresset till följd av kopplingen mellan uppbördssystemet för skatten (det vill säga källskatt) och avräkningen av skattekrediten för pensionärer, vilket är en nödvändig förutsättning för att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang. Enligt den luxemburgska regeringen är artikel 139ter proportionerlig för att uppnå det mål som eftersträvas med inkomstskattelagen och det finns inte några mindre ingripande åtgärder för att uppnå samma resultat.

26. Enligt kommissionen innehåller inte beslutet att begära förhandsavgörande tillräckliga faktiska uppgifter för att tydligt kunna identifiera vilken unionsrättlig bestämmelse som eventuellt har åsidosatts genom artikel 139ter i inkomstskattelagen. Kommissionen påpekar att det saknas uppgift om huruvida Charles Kohll flyttade tillbaka till Luxemburg från Nederländerna för att söka eller inneha en anställning innan han gick i pension, varvid han hade kunnat åberopa artikel 45 FEUF, [5] eller om han återvände till sitt hemland Luxemburg för att bosätta sig där när han hade avslutat sitt yrkesliv, vilket innebär att han skulle omfattas av den fria rörligheten för personer enligt artikel 21 FEUF. [6]

27. Mot bakgrund av detta samt den omständigheten att ett likartat resonemang kan tillämpas vid prövningen av om de båda artiklarna i FEUF har åsidosatts, har kommissionen föreslagit att de ska prövas tillsammans och kommit fram till att båda utgör hinder för en nationell bestämmelse som den som är aktuell i det nationella målet.

5 — Kommissionen har i det här sammanhanget hänvisat till domstolens dom i målet Bachmann (C-204/90, EU:C:1992:35), särskilt punkt 9, och domen i målet kommissionen/Danmark (C-150/04, EU:C:2007:69), punkt 41.

6 — Kommissionen hänvisar till dom Turpeinen (C-520/04, EU:C:2006:703), punkt 16, och dom Rüffler (C-544/07, EU:C:2009:258), punkt 56, och där angiven praxis.

28. Kommissionen har funnit att det föreligger en inskränkning av såväl artikel 45 FEUF som artikel 21 FEUF, eftersom den anser att Charles Kohlls situation, i enlighet med vad som krävs i domstolens praxis,[7] är jämförbar med situationen för en skattskyldig pensionär som får sina inkomster från en pensionskassa som är etablerad i Luxemburg.

29. Att döma av skälen till lagen av den 19 december 2008, är syftet med artikel 139ter i inkomstskattelagen att ge stöd åt missgynnade grupper, däribland alla pensionärer, genom att höja deras disponibla inkomst. Enligt kommissionen kan detta syfte uppnås för alla pensionärer som är bosatta i Luxemburg, såväl de som får sin pension från luxemburgska kassor och andra organ, som de som uppbär pension från en annan medlemsstat men som beskattas i Luxemburg enligt bestämmelserna i olika avtal om dubbelbeskattning.

30. Om den sistnämnda kategorin inte kan komma i åtnjutande av skattekrediten, ger emellertid den aktuella bestämmelsen upphov till en olikhet i behandling som kan a) avhålla arbetstagare från att ta anställning i en annan medlemsstat och tjäna in pensionsrätter där, och b) missgynna pensionärer som bosätter sig i Luxemburg och straffa dem enbart för att de har utnyttjat den fria rörligheten och flyttat till en annan medlemsstat.

31. Just på grund av att pensionärer som är bosatta i Luxemburg och vars inkomster beskattas där inte får tillgång till skattekrediten är den omtvistade bestämmelsen enligt kommissionen inte lämplig för att uppnå det mål av allmänintresse som eftersträvas. Kommissionen har påpekat att skattekrediten beviljas oberoende av pensionens storlek, med undantag av de fall då pensionen understiger 300 euro per år eller 25 euro per månad, vilket innebär att skattekrediten inte är särskilt avsedd för de i ekonomiskt och socialt hänseende svagaste grupperna i befolkningen. Därför är skattskyldiga som är bosatta i Luxemburg och som uppbär pension från en annan medlemsstat, men som beskattas i Luxemburg, även om det rör sig om ett mindre belopp, inte berättigade till skattekredit, eftersom de inte är föremål för källskatt i det landet. Det innebär att det kriterium som knyter förmånen (skattekrediten) till ursprungsplatsen för de pensioner som beskattas i Luxemburg, inte ens är lämpligt för det mål som eftersträvas med den nationella lagstiftningen.

32. Enligt kommissionen kan den omtvistade bestämmelsen inte heller motiveras med praktiska skäl av administrativ karaktär. Kommissionen menar att krediten skulle kunna beviljas pensionärer som nu är uteslutna, genom att låta dem dra av den från sin skatt då de beräknar den med hjälp av metoden för beräkning av beskattningsunderlaget, utan att det skulle medföra sådana orimliga besvär för myndigheter, pensionskassor och skattebetalare som den luxemburgska regeringen har gjort gällande.

33. Inte heller anser kommissionen att den kan motiveras med behovet av att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang, eftersom den inte kan se något direkt samband mellan den berörda skattefördelen och den kompensation för denna fördel som utgörs av ett visst skatteuttag.[8]

34. Avslutningsvis anser kommissionen inte heller att en motivering avseende behovet av att säkerställa en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna kan godtas,[9] mot bakgrund av att Luxemburg i detta mål har rätt att beskatta pensioner som härrör från den andra berörda medlemsstaten, Nederländerna.

7 — Dom Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659), punkt 27.

8 — Kommissionen har i det här fallet hänvisat till domstolens dom i målet Heinrich Bauer Verlag (C-360/06, EU:C:2008:531), punkterna 37–39, och där angiven rättspraxis.

9 — Se dom Bouanich (C-375/12, EU:C:2014:138), punkterna 81 och 84–86.

IV. **Prövning av tolkningsfrågan**

A. *Inledning: den tillämpliga bestämmelsen i fördraget*

35. De yttranden som inkommit i detta mål om förhandsavgörande visar att det råder tvivel om vilken bestämmelse som ska tillämpas på Charles Kohlls situation. Möjliga alternativ är artikel 21.1 FEUF om unionsmedborgarnas rätt att fritt röra sig och uppehålla sig inom medlemsstaternas territorier, och artikel 45 FEUF om fri rörlighet för arbetstagare inom unionen.

36. Den luxemburgska regeringen anser att villkoren för att någon av de två ovannämnda artiklarna ska kunna tillämpas inte är uppfyllda. Den anser att den omtvistade bestämmelsen inte är ägnad att avhålla medborgarna från att utöva sin rätt till fri rörlighet och inte heller kan förhindra det.

37. För kommissionen grundar sig tvivlet i stället på avsaknaden av uppgifter om huruvida Charles Kohll återvände till sitt hemland Luxemburg för att förvärvsarbeta innan han gick i pension, eller om han flyttade tillbaka först när han pensionerades. I det förstnämnda fallet är det artikel 45 FEUF som är tillämplig och i det sistnämnda fallet artikel 21 FEUF.

38. Även om jag ska uttala mig om vilken bestämmelse som är tillämplig, kan det visa sig att denna diskussion i praktiken är (eller åtminstone tycks vara) onödig, eftersom det är samma tolkningsmetoder som ska användas vid en granskning av dessa två primärrättsliga bestämmelser. Under alla förhållanden kan det vara av värde för framtida mål att få klarlagt vilken av de båda bestämmelserna som är tillämplig på faktiska omständigheter som de här aktuella.

39. Situationen för pensionärerna, i egenskap av en bestämd kategori av personer, i unionsrätten hänger samman med det som underförstått eller på omvägar anges i artikel 45.3 d FEUF, nämligen att en arbetstagare har rätt att stanna kvar inom en medlemsstats territorium *efter att ha varit anställd där*. Denna rätt regleras för närvarande i artikel 17 i direktiv 2004/38,[10] i vilken det föreskrivs olika undantag för ålders- och förtidspensionärer, vilka inte behöver uppfylla det allmänna kravet på att ha varit bosatt under en fortlöpande period av fem år i den mottagande medlemsstaten som gäller för unionsmedborgare och deras familjer, för att de ska kunna få permanent uppehållstillstånd i den staten. Men det är inte denna reglering som är relevant i förevarande mål och denna grundläggande frihet i fördraget handlar inte bara om permanent uppehållstillstånd i en annan medlemsstat.

40. De faktiska omständigheterna i det nationella målet omfattas av den rad av domar i vilka rätten till fri rörlighet för arbetstagare, vilken skyddas i artikel 45 FEUF, har åberopats gentemot nationella bestämmelser inom olika områden, i synnerhet skatteområdet, det vill säga i sammanhang som inte bara handlar om rätten att uppehålla sig i den mottagande medlemsstaten. Domstolen har upprepade gånger slagit fast att migrerande arbetstagare tillförsäkras vissa rättigheter som har samband med deras ställning som arbetstagare, även om de inte längre har något anställningsförhållande.[11]

41. Pensionärer har emellertid inte alltid ansetts ha en sådan ställning som arbetstagare att de kan utnyttja just den fria rörlighet som regleras i artikel 45 FEUF. I domarna i målen Pusa,[12] Turpeinen[13] och, på senare tid, Hirvonen,[14] har domstolen, sannolikt underförstått vägledd av kriteriet att anställningsförhållandets upphörande i princip medför att personen i fråga förlorar sin ställning som

10 — Europaparlamentets och rådets direktiv av den 29 april 2004 om unionsmedborgares och deras familjemedlemmars rätt att fritt röra sig och uppehålla sig inom medlemsstaternas territorier och om ändring av förordning (EEG) nr 1612/68 och om upphävande av direktiven 64/221/EEG, 68/360/EEG, 72/194/EEG, 73/148/EEG, 75/34/EEG, 75/35/EEG, 90/364/EEG, 90/365/EEG och 93/96/EEG (EUT L 158, 2004, s. 77).

11 — Dom Meints (C-57/96, EU:C:1997:564), punkt 40, och dom Martínez Sala (C-85/96, EU:C:1998:217), punkt 32, och där angiven rättspraxis.

12 — Mål C-224/02, EU:C:2004:273.

13 — Mål C-520/04, EU:C:2006:703.

14 — Mål C-632/13, EU:C:2015:765.

arbetstagare i den mening som avses i artikel 45 FEUF,[15] slagit fast att den sistnämnda artikeln omfattar personer som har utövat hela sin yrkesverksamhet i den medlemsstat där de är medborgare och som endast har använt sig av rätten till bosättning i en annan medlemsstat efter att de har gått i pension och utan att ha för avsikt att ta anställning där.[16] Dessa mål avgjordes med tillämpning av den nuvarande artikel 21 FEUF.

42. De personer som bosätter sig i en annan medlemsstat först efter att de har avslutat sin anställning, omfattas i unionsrätten av den rätt till fri rörlighet som avses i artikel 21 FEUF, men inte den som avses i artikel 45 FEUF. Orsaken är egentligen att när dessa personer bosätter sig i en annan medlemsstat, utnyttjar de inte längre den fria rörlighet som är förbehållen arbetstagare enligt fördraget, eftersom de inte längre har ställning som arbetstagare.[17]

43. Sammanfattningsvis kan personer som har utnyttjat sin rätt till fri rörlighet som anställda, som helt eller delvis har haft sitt yrkesliv i en annan medlemsstat än deras ursprungliga och som återvänder till ursprungsmedlemsstaten för att bosätta sig där utan att ha för avsikt att ta anställning, åberopa artikel 45 FEUF.[18] Det skydd som fördraget ger i sådana fall omfattar enligt domstolens praxis bara sådan diskriminering och sådana hinder som påverkar de rättigheter som förvärvats under det tidigare anställningsförhållandet.[19]

44. Av de faktiska omständigheter som har redovisats i beslutet att begära förhandsavgörande, framgår att den pension som Charles Kohll uppbär direkt från bolaget Shell International B.V. och som utgör merparten av hans inkomster, bygger på det anställningsförhållande han tidigare hade med det bolaget i Nederländerna. Mot bakgrund av den praxis som nämnts i föregående punkt, anser jag följaktligen att inkomsterna från denna pension omfattas av den fria rörligheten för arbetstagare i artikel 45 FEUF.

45. Till skillnad från kommissionen anser jag att det går att slå fast vilken bestämmelse i fördraget som ska tillämpas här, oavsett om Charles Kohll flyttade tillbaka till Luxemburg för att ta en annan anställning eller om han gjorde det som pensionär. Eftersom de här aktuella pensionerna uteslutande härrör från den period i livet som Charles Kohll tillbringade i Nederländerna, utgör de rättigheter för en arbetstagare som han förvärvat när han utnyttjat sin rätt till fri rörlighet och de ska åtnjuta skydd enligt artikel 45 FEUF.[20] För prövningen i det aktuella målet saknar det således betydelse om klaganden återvände till den medlemsstat där han var medborgare för att fortsätta arbeta där innan han gick i pension, eller om han gjorde det för att leva där som pensionär.

46. Det återstår att klarlägga huruvida detta resonemang även är tillämpligt på den andra pension som klaganden i det nationella målet uppbär från SVB. Av beslutet att begära förhandsavgörande framgår att det rör sig om en icke avgiftsfinansierad pension som den nederländska staten beviljar alla personer som har bott i Nederländerna, oavsett om de har haft en anställning där eller inte.

15 — Se dom Leclere och Deaconescu (C-43/99, EU:C:2001:303), punkt 55.

16 — Se punkt 60 i generaladvokat Légers förslag till avgörande i målet Turpeinen (C-520/04; EU:C:2006:332), till vilket det hänvisas i punkt 16 i domen.

17 — Se, e contrario, domstolens fasta praxis, enligt vilken ”… alla fördragsbestämmelser om fri rörlighet för personer har till syfte att underlätta för medborgarna inom unionen att utöva all slags yrkesverksamhet inom hela unionen och att förhindra åtgärder som kan missgynna dessa medborgare när de önskar utöva ekonomisk verksamhet i en annan medlemsstat” (dom Petersen (C-544/11, EU:C:2013:124), punkt 35, och där angiven rättspraxis).

18 — Se dom Sehrer (C-302/98, EU:C:2000:322), punkt 30.

19 — Dom Leclere och Deaconescu (C-43/99, EU:C:2001:303), punkt 59.

20 — Liksom i domen i målet Terhoeve (C-18/95, EU:C:1999:22), punkt 28, har Charles Kohll vänt sig till myndigheterna i sin hemstat och klagat på att den omtvistade bestämmelsen missgynnar honom till följd av att han bedrivit sin yrkesverksamhet i en annan medlemsstat

47. Även om pensionen från SVB är av sådan karaktär att den inte har någon direkt koppling till Charles Kohlls anställningsförhållande så är detta anställningsförhållande den enda orsaken, om än indirekt, till att han uppbär pension från SVB, eftersom han aldrig skulle ha varit berättigad till den om han inte hade bosatt sig i Nederländerna på grund av sitt arbete. En separat granskning av var och en av de aktuella pensionerna enligt olika artiklar i fördraget skulle bara innebära en konstlad uppdelning, vilket ligger mycket långt från Charles Kohlls faktiska livssituation.

48. Sammanfattningsvis utgör de inkomster som klaganden i det nationella målet erhåller från sina två pensioner rättigheter som han har förvärvat i egenskap av arbetstagare som utnyttjade rätten till fri rörlighet för arbetstagare och de omfattas av skyddet i artikel 45 FEUF. Det är således mot bakgrund av denna artikel som den omtvistade nationella bestämmelsen ska prövas.

B.*Huruvida det föreligger en begränsning av den fria rörligheten för arbetstagare*

49. Även om några parter i detta mål i sina skriftliga yttranden tycks koppla samman det eventuella åsidosättandet av den fria rörligheten för arbetstagare med skyldigheten att inneha en skattsedel, enligt artikel 139ter i inkomstskattelagen, anser jag att denna skyldighet inte är något annat än ett fysiskt uttryck för de olika skatteuttag som gjorts under de olika inkomståren. Skattsedeln i sig har enligt min uppfattning bara ett bevisvärde och den ligger inte till grund för rätten att kräva skattekrediten i fråga. För att klarlägga huruvida det föreligger ett åsidosättande av artikel 45 FEUF är det således lämpligt att koncentrera prövningen till regleringen i den omtvistade bestämmelsen och inte till skattsedeln.

50. Mot denna bakgrund ska jag nu inleda prövningen av huruvida det har skett ett åsidosättande av en grundläggande frihet i fördraget på ett välbekant sätt, genom att erinra om att det följer av fast rättspraxis att medlemsstaterna är skyldiga att iaktta unionsrätten när de utövar sin behörighet inom olika områden.[21] Det är inte på grund av att den är utnött som denna utgångspunkt har förlorat sin kraft, eftersom det framgår av en granskning av motiveringen att det är viktigt att beakta vissa faktorer utöver de traditionella argument som brukar anföras för att motivera begränsningar av det här slaget, så som behovet av ett upprätthålla skattesystemets inre sammanhang[22], behovet av att upprätthålla en effektiv skattekontroll och att bekämpa skattebedrägeri.[23]

51. Vad beträffar den fria rörligheten för personer har domstolen slagit fast att alla fördragsbestämmelser som avser fri rörlighet för personer har till syfte att underlätta utövandet av all yrkesverksamhet inom unionens territorium för unionens medborgare och att förhindra åtgärder som kan missgynna dessa medborgare när de utövar ekonomisk verksamhet inom en annan medlemsstats territorium.[24]

52. Närmare bestämt har domstolen, när det gäller den fria rörligheten för arbetstagare, funnit att nationella bestämmelser som hindrar eller avskräcker en arbetstagare som är medborgare i en medlemsstat från att lämna sitt hemland för att utöva sin rätt till fri rörlighet utgör hinder för denna frihet, även om de tillämpas oberoende av de berörda arbetstagarnas nationalitet.[25]

21 — Se exempelvis dom Test Claimants in Class IV of the ACT Group litigation (C-374/04, EU:C:2006:773), punkt 36, dom kommissionen/Belgien (C-250/08, EU:C:2011:793), punkt 33 och dom Dijkman och Dijkman-Lavaleije (C-233/09, EU:C:2010:397), punkt 20.

22 — Denna motivering erkändes för första gången i dom Bachman (C-204/90; EU:C:1992:35), punkt 21, och den har ofta använts i andra senare domar, exempelvis dom Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588), punkt 43, och dom kommissionen/Belgien (C-250/08, EU:C:2011:793), punkt 70.

23 — Se exempelvis dom Petersen (C-544/11, EU:C:2013:124), punkt 50, och där angiven rättspraxis.

24 — Se bland annat dom Bosman (C-415/93, EU:C:1995:463), punkt 94, dom Terhoeve (C-18/95, EU:C:1999:22), punkt 37, och dom Kranemann (C-109/04, EU:C:2005:187), punkt 25.

25 — Dom Köbler (C-224/01, EU:C:2003:513), punkt 74, och dom Kranemann (C-109/04, EU:C:2005:187), punkt 26.

53. I förevarande fall berövas genom artikel 139ter i inkomstskattelagen en pensionär vars pension inte härrör från en pensionskassa eller annan pensionsutbetalare i Luxemburg en skatteförmån, nämligen skattekrediten. Denna skillnad i behandling kan verka avskräckande för såväl arbetstagare i Luxemburg som vill söka arbete i en annan medlemsstat, som arbetstagare som är medborgare i Luxemburg eller i en annan medlemsstat som har för avsikt att bosätta sig i Luxemburg när de har gått i pension.

54. Den omtvistade nationella bestämmelsen ger dessutom upphov till en indirekt diskriminering, [26] eftersom avsaknaden av en skattsedel, och vad den innebär, medför att medborgare i andra medlemsstater i högre utsträckning än luxemburgska medborgare utestängs från skattekrediten. Orsaken är att det framför allt är den förstnämnda kategorin som uppbär pension från andra medlemsstater i unionen. [27]

55. Visserligen skulle det inte föreligga någon skillnad i behandling om Charles Kohlls situation vore annorlunda än situationen för en pensionär som uppbär pension från en pensionskassa i Luxemburg. En jämförelse mellan de olika situationerna är också karaktäristisk i mål om direkt beskattning och rätten till fri rörlighet, varvid det av dogmatiska skäl först måste göras en prövning av motiveringarna. [28]

56. Bedömningen av huruvida situationerna är jämförbara har främst gjorts i mål som rörde utomlands bosatta personer i förhållande till personer som är bosatta i en viss medlemsstat. [29] I detta sammanhang har domstolen slagit fast att mellan en utomlands bosatt person som inte uppbär någon nämnvärd inkomst i den stat där han bor och som får större delen av sina skattepliktiga inkomster från en verksamhet utövad i en annan medlemsstat och en invånare inom landet som utövar en jämförbar avlönad verksamhet existerar ingen objektiv skillnad. [30]

57. Härav följer att om personer bosatta i landet och utomlands bosatta personer under sådana omständigheter som de som har beskrivits i föregående punkt befinner sig i objektivt jämförbara situationer, bör det i än högre grad gälla skattskyldiga som är bosatta i samma medlemsstat, såsom är fallet här. Eftersom avtalet mellan Luxemburg och Nederländerna föreskriver att pensionsinkomster som dem som Charles Kohll uppbär ska beskattas i Luxemburg, är den enda omständighet som skiljer dem åt att den pension som klaganden i det nationella målet uppbär härrör från Nederländerna.

58. Eftersom det är just denna gränsöverskridande omständighet som gör att Charles Kohll omfattas av skyddet i artikel 45 FEUF, vore det paradoxalt, för att inte säga motsägelsefullt, om det samtidigt skulle vara det avgörande argumentet för att hävda att en pensionär som får sin pension från en kassa i Luxemburg och en person som får den från en annan medlemsstat inte befinner sig i objektivt jämförbara situationer.

26 — Enligt domstolens praxis förbjuder bestämmelserna om likabehandling inte endast öppen diskriminering på grundval av nationalitet, utan även varje form av dold diskriminering, som genom tillämpning av andra kriterier, faktiskt leder till samma resultat (dom Sotgiu, C-152/73, EU:C:1974:13, punkt 11).

27 — Se, för en jämförelse, dom Biehl (C-175/88, EU:C:1990:186), punkt 14.

28 — Se exempelvis dom Grünewald (C-559/13, EU:C:2015:109), punkterna 24–38, och dom Schröder (C-450/09, EU:C:2011:198), punkt 37.

29 — Med början i den välkända domen Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31).

30 — Dom Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31), punkterna 36 och 37, och dom Turpeinen (C-520/04; EU:C:2006:703), punkterna 28 och 29.

59. När det sedan gäller syftet med inkomstskattelagen [31] (det vill säga att hjälpa missgynnande grupper genom att öka deras disponibla inkomst) så är måhända denna nationella lag inte riktigt konsekvent utformad. Även om det inte gäller klaganden i det nationella målet, [32] gynnar skattefördelen inte pensionärer med låg pension från en annan medlemsstat, trots att det är uppenbart att de i skattemässigt och materiellt hänseende befinner sig i samma situation som pensionärer som får sin pension från pensionskassor i Luxemburg.

60. Följaktligen anser jag att personer som Charles Kohll och pensionärer som är bosatta i Luxemburg och som får sin pension från luxemburgska pensionskassor befinner sig i samma situation i skattemässigt hänseende i det landet.

61. Även om den luxemburgska regeringen inte uttryckligen har angett det, skulle det avslutningsvis kunna tänkas att skattekreditens begränsade storlek (högst 300 euro per år) inte skulle avskräcka arbetstagare från att utnyttja sin rätt till fri rörlighet. Det bör här påpekas att enligt fast rättspraxis är även en föga omfattande eller obetydlig restriktion för en grundläggande frihet förbjuden enligt fördraget. [33]

62. Som slutsats i denna del anser jag följaktligen att den omtvistade bestämmelsen utgör en begränsning av den fria rörligheten för arbetstagare i den mening som avses i artikel 45 FEUF.

C. *Huruvida det är motiverat att begränsa den fria rörligheten för arbetstagare*

63. När en prövning görs av huruvida nationella bestämmelser är förenliga med den fria rörligheten för arbetstagare, räcker det som bekant inte med att konstatera att de utgör hinder för denna frihet. Domstolen tillämpar vid en sådan prövning *rule of reason* [34] som är avsedd att mildra effekterna av att sådana nationella bestämmelser ska anpassas till tillämpningsområdet för artikel 45 FEUF.

64. Enligt domstolen kan en bestämmelse som hindrar den fria rörligheten för arbetstagare endast tillåtas om den eftersträvar ett berättigat mål som är förenligt med fördraget och om den är motiverad av tvingande skäl av allmänintresse. Dessutom fordras det att en sådan bestämmelse är ägnad att säkerställa att målet i fråga uppnås och att denna tillämpning inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta mål, [35] vilket brukar kallas för proportionalitetstestet.

65. Jag har i punkterna 24 och 25 i detta förslag till avgörande redovisat de två argument som den luxemburgska regeringen har anfört för att den aktuella nationella åtgärden ska anses förenlig med artikel 45 FEUF, nämligen att en ändring av den skulle få orimliga konsekvenser och att det finns ett behov av att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang.

66. Vad gäller det förstnämnda argumentet hänvisar den luxemburgska regeringen till skattekreditens särdrag och menar att pensionskassornas och andra utbetalares utfärdande av skattsedlar gör att de är bäst lämpade att bevilja skattekrediten och att på ett direkt och effektivt sätt räkna av eller återbetala den. Därför skulle varje ändring av denna struktur enligt den luxemburgska regeringen få orimliga

31 — Jag delar generaladvokat Jääskinens uppfattning att även bedömningen av huruvida situationerna är jämförbara ska ske med hänsyn till det ändamål som eftersträvas med de aktuella nationella bestämmelserna (förslag till avgörande i målet kommissionen/Estland (C-39/10, EU:C:2011:770), punkt 73).

32 — Det framgår av beslutet att begära förhandsavgörande att hans inkomster från de två pensioner som är aktuella i det nationella målet inte gör att han kan anses tillhöra en missgynnad grupp, men det finns här inget behov av att närmare precisera inkomsternas storlek.

33 — Dom F.E. Familienprivatstiftung Eisenstadt (C-589/13, EU:C:2015:612), punkt 50, och där angiven praxis.

34 — Det var generaladvokat Léger som i sitt förslag till avgörande i målet Schumacker (C-279/93, EU:C:1994:391), punkterna 47 och 48, använde sig av denna formulering för att beskriva detta steg i den fortsatta prövningen av begränsningar av den fria rörligheten för arbetstagare.

35 — Dom Petersen (C-544/11, EU:C:2013:124), punkt 47, och där angiven rättspraxis.

administrativa konsekvenser för myndigheterna, pensionskassorna och de skattskyldiga. Systemet med skattsedlar kan inte innefatta pensionärer som uppbär pension från andra medlemsstater, eftersom pensionskassor och andra organ i Luxemburg inte har någon möjlighet att innehålla källskatt på sådana pensioner.

67. Detta argument kan inte godtas, av tre skäl. För det första har Charles Kohll inte ansökt om att källskatt nödvändigtvis ska innehållas i Luxemburg på hans nederländska pensioner. Kritiken ligger inte i att källskatt inte kan dras på pension från andra medlemsstater, utan på att han helt nekats en skattefördel i form av en skattekredit, vilken syftar till att höja den disponibla inkomsten. Denna skattefördel skulle mycket väl kunna beviljas i ett annat skede av förbindelserna mellan den beskattningsbara personen och skattemyndigheterna, exempelvis genom ett skatteavdrag i samband med att inkomstskattedeklarationen ges in. Detta skulle göra det möjligt för pensionärer som befinner sig i samma situation som Charles Kohll att komma i åtnjutande av en liknande inkomstökning, i enlighet med det mål som eftersträvas med den omtvistade bestämmelsen, så som den luxemburgska regeringen har beskrivit det.

68. Det andra skälet, som enligt min uppfattning gör att argumentet inte kan godtas, är att den luxemburgska regeringen inte har lämnat någon godtagbar förklaring till varför det skulle medföra en orimlig belastning för myndigheterna. Att bara vagt nämna att det skulle skapa praktiska problem i skattesystemet räcker inte för att det ska anses bevisat.

69. Det tredje, och sannolikt starkaste, skälet bygger på domstolens praxis, enligt vilken praktiska svårigheter inte i sig kan rättfärdiga ett åsidosättande av en frihet som garanteras i fördraget.[36] Eftersom den luxemburgska regeringen inte har kopplat samman dessa påstådda svårigheter med några andra svårigheter av annan karaktär, vilket skulle kunna ha gett stöd för dess första argument (inom ramen för en prövning av den anförda förklaringen) kan den begränsning av den fria rörligheten för arbetstagare som artikel 139ter i inkomstskattelagen medför, inte anses berättigad.

70. Den luxemburgska regeringen har som andra argument anfört att det finns ett behov av att upprätthålla skattsystemets inre sammanhang och pekat på kopplingen mellan skatteuppbördssystemet, det vill säga källskatten, och tillämpningen av skattekrediter för pensionärer. Enligt den luxemburgska regeringen är den omtvistade bestämmelsen proportionerlig för att uppnå det mål som eftersträvas med inkomstskattelagen och det finns inte några mindre ingripande åtgärder för att uppnå samma resultat.

71. Behovet av att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang, som ett argument som anses vara ”befriande”, bygger på tanken att ett bortfall av intäkter för skattemyndigheterna till följd av att en skattefördel beviljas, ska motverkas av att samma persons inkomster beskattas i ett sammanhang som är nära knutet till skattefördelen.[37]

72. I förevarande fall anser jag emellertid i likhet med kommissionen att det påstådda behovet av att upprätthålla det omtvistade skattesystemets inre sammanhang inte har styrkts. I synnerhet finns det inte någon direkt koppling mellan skattefördelen och en beskattning som kompenserar för den. Det samband som den luxemburgska regeringen nämner rör skattefördelen i förhållande till metoden med källskatt, men inte i förhållande till andra skatter som har införts för att motverka bortfallet av skatteintäkter på grund av den beviljade skattekrediten. Följaktligen kan inte heller detta andra argument som den luxemburgska regeringen har anfört för att artikel 139ter i inkomstskattelagen ska anses förenlig med artikel 45 FEUF godtas.

36 — Dom Dijkman och Dijkman-Lavaleije (C-233/09, EU:C:2010:397), punkt 60.

37 — Se generaladvokat Ruiz-Jarabo Colomers förslag till avgörande i målet Terhoeve (C-18/95, EU:C:1998:177), punkt 62, där han förklarade motiveringen i domen i målet Bachmann (C-204/90, EU:C:1992:35).

73. De motiveringar som skulle kunna åberopas inom ramen för en helhetsbedömning av den fria rörligheten för arbetstagare, inskränker sig inte enbart till de två som tagits upp i de föregående punkterna. I själva verket har domstolen godtagit andra motiveringar som jag kortfattat ska ta upp, även om den luxemburgska regeringen inte har hänvisat till dem.

74. Om vi håller oss till skatteområdet skulle en motivering avseende behovet av att säkerställa en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna [38] kunna godtas, bland annat när syftet med det aktuella systemet är att förebygga ageranden som kan äventyra en medlemsstats rätt att beskatta verksamhet som bedrivs inom landet. [39]

75. Som kommissionen med rätta har påpekat är en sådan motivering inte relevant i förevarande mål, eftersom Luxemburg enligt artikel 19 i avtalet har rätt att beskatta såväl pensioner som personer som är anslutna till pensionskassor i den medlemsstaten uppbär, som pensioner som härrör från Nederländerna.

76. I det sammanhang i vilket den omtvistade bestämmelsen enligt den luxemburgska regeringen ingår, har domstolen även slagit fast att det är möjligt att åberopa sociopolitiska syften, vilka kan utgöra tvingande skäl av allmänintresse. Exempel på detta är att stimulera uppförandet av hyresbostäder avsedda för befolkningen i Tyskland [40] eller att underlätta för enskilda att förvärva en första bostad som ett led i Greklands allmänna socialpolitik, [41] och även utvecklingspolitiska syften. [42]

77. Enligt den rättspraxis som nämns i föregående punkt, skulle en åtgärd genom vilken en skattefördel införs men som begränsar den fria rörligheten för arbetstagare, kunna motiveras om den har socialpolitiska syften, förutsatt att den är ägnad att säkerställa att målet i fråga uppnås och inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta mål.

78. I det aktuella fallet var syftet med den lagändring som gjordes år 2008 då artikel 139ter i inkomstskattelagen infördes – enligt den luxemburgska regeringens förklaringar – att höja pensionärernas disponibla inkomst för att hjälpa de mest missgynnade grupperna. Hur lovvärt detta syfte än är måste det medges att denna åtgärd inte förefaller helt ägnad att uppnå ett socialpolitiskt mål, när den dels utesluter alla pensionärer som liksom Charles Kohll uppbär sin pension från andra medlemsstater och beskattas i Luxemburg, dels inte innehåller någon högsta inkomstgräns för dem som beviljas den, utan även gynnar pensionärer med höga inkomster. Den omtvistade bestämmelsen är således inte helt ägnad att uppnå det teoretiska mål som inspirerat den och därför kan inte heller socialpolitiska syften åberopas.

79. Avslutningsvis anser jag i andra hand, för det fallet att domstolen skulle finna att den omtvistade bestämmelsen är motiverad av något av de skäl som redovisats i föregående punkter, att bestämmelsen inte heller står i proportion till det eftersträvade målet. Det finns mindre ingripande sätt, i rättsligt hänseende, för att uppnå detta mål utan att utesluta pensionärer som liksom Charles Kohll uppbär pension från en annan medlemsstat. Bland dessa finns som nämnts till exempel möjligheten att införa ett skatteavdrag som motsvarar det högsta beloppet för skattekrediten.

80. Sammanfattningsvis anser jag att den bestämmelse som tolkningsfrågan avser inte är motiverad. Jag vill således bekräfta den tidigare nämnda slutsatsen i den första delen att artikel 139ter första punkten i inkomstskattelagen inte är förenlig med principen om fri rörlighet för arbetstagare vilken fastställs i artikel 45 FEUF, eftersom skattekrediten endast ska beviljas pensionärer som omfattas av källskattesystemet.

38 — Kommissionen har pekat på denna motivering i sitt skriftliga yttrande.

39 — Dom Bouanich (C-375/12, EU:C:2014:138), punkt 81, och där anförd praxis.

40 — Dom Grundstücksgemeinschaft Busley och Cibrián Fernández (C-35/08, EU:C:2009:625), punkterna 31 och 32.

41 — Dom kommissionen/Grekland (C-155/09, EU:C:2011:22), punkterna 51, 52, 70 och 71.

42 — Dom Petersen (C-544/11, EU:C:2013:124), punkt 59.

V.Förslag till avgörande

81. Mot bakgrund av vad som ovan anförts föreslår jag att domstolen besvarar tolkningsfrågan från Tribunal administratif (förvaltningsdomstolen) i Luxemburg på följande sätt:

”Den fria rörligheten för arbetstagare, vilken föreskrivs i artikel 45 FEUF, utgör hinder för en nationell bestämmelse som artikel 139ter första punkten i lagen av den 4 december 1967 om inkomstskatt, i dess ändrade lydelse, i den del det i denna bestämmelse anges att den där föreskrivna skattekrediten endast ska beviljas personer som omfattas av systemet med källskatt.”